

РЕШЕНИЕ

№ 6444

гр. София, 30.10.2023 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 16.10.2023 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова, като разгледа дело номер **4716** по описа за **2023** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.145 и следващите от АПК, вр. чл.186, ал.4 ЗДДС.

Делото е образувано по жалба на „ИВЕНТО 95“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], и седалище в [населено място], срещу Заповед за налагане на принудителна административна мярка №ФК-С-2146-0126597/04.05.2023г., издадена от С. С., началник на отдел "Оперативни дейности" в ГД "Фискален контрол" при ЦУ на НАП– запечатване на търговски обект– склад № 166, стопанисван от дружеството и забрана за достъп до него за срок от 14 дни, на основание чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ ЗДДС и чл.187, ал.1 ЗДДС.

С жалбата се иска отмяна на заповедта като незаконосъобразна. Претендира, че процесната ПАМ няма ролята на санкция, но в процесния случай била наложена именно с такава цел, този период от 14 дни, в който дружеството ще бъде лишено от дейност е прекомерен спрямо твърдяното нарушение. Заповедта за налагането на ПАМ нямала функцията да установява административни нарушения и такава не било твърдяно и установено по законоустановения ред, претендира разминаване с целта на закона.

Ответникът - началник отдел "Оперативни дейности" С., при Главна дирекция "Фискален контрол" в ЦУ на НАП, чрез юрк. Й. оспори жабата изцяло. Иска от съда да остави без уважение жалбата, претендира присъждането на разноски за

юрисконсултско възнаграждение.

Пред съда са приети доказателствата по административната преписка.

Административен съд София-град, Първо отделение, 12-ти състав, като обсъди доказателствата по делото ведно с доводите и възраженията на страните,и извърши дължимата служебна проверка на оспореното решение, от фактическа и правна страна приема следното:

По допустимостта на жалбата:

Оспорената заповед е връчена на дружеството на дата 11.05.2023г. , което е подало жалба срещу заповедта на дата 16.05.2023г. чрез директора на Дирекция „Оперативни дейности“ при Главна дирекция „Фискален контрол“ на НАП, т.е в срока по чл.149, ал.1 АПК.

Предвид изложеното, жалбата до съда е подадена в срок и от лице, което е адресат на административния акт, оспорената по делото заповед е индивидуален административен акт, подлежащ на съдебен контрол, съгласно чл.186, ал.4 ЗДДС, поради което е допустима.

По фактите:

Със Заповед за налагане на принудителна административна мярка № ФК-С-2146-0126597/04.05.2023г., издадена от С. С., началник на отдел "Оперативни дейности" в ГД "Фискален контрол" при ЦУ на НАП е наложена следната мярка : запечатване на търговски обект - склад № 166, стопанисван от дружеството „ИВЕНТО 95“ ЕООД и забрана за достъп до него за срок от 14 дни, на основание чл.186, ал.1, т.1, б.“а“ ЗДДС и чл.187, ал.1 ЗДДС.

В обстоятелствената част на заповедта е посочено, че на 08.04.2023г. в 07:55 часа в търговски обект по смисъла на параграф 1, т.41 от ДР на ЗДДС – склад № 166, намиращ се в [населено място], [улица], стопанисван от „ИВЕНТО 95“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], е извършена контролна покупка в 07:55 часа на 1,5 кг. сливи без костилка и 1 кг. фурми на обща стойност 31,00 лв., която сума била заплатена в брой от С. Д. - инспектор по приходите, но без да бъде издаден фискален касов бон от монтираното и работещо в обекта фискално устройство модел Datecs DP – 150, номер на фискално устройство DT732593, номер на фискална памет 02732593, нито касов бон от кочан с ръчни касови бележки. В 07:58 часа е извършена втора контролна покупка на стафиди, за която била заплатена в брой сумата от 5, 00 лева от М. И. - инспектор по приходите, отново без да бъде издаден фискален касов бон или касов бон от кочан с ръчни касови бележки. Сумите и по двете продажби били приети от С. Л. С. – продавач в търговския обект. Посочено е, че в момента на покупката фискалното устройство в обекта е в изправност. Също е посочено, че плащането е извършено преди легитимиране на органите по приходите. След легитимирането на органите на НАП е отпечатан КЛЕН за дата 08.04.2023г. от който е видно, че гореспоменатите продажби не са отразени като регистрирани чрез издаване на

фискална касова бележка.

Посочените обстоятелства са отразени в Протокол за извършена проверка серия АА № 0126597/08.04.2023г., съставен и подписан от контролните органи и от присъствалия по време на проверката продавач в търговския обект - С. Л. С.. По преписката са приложени стокова разписка № [ЕГН]/08.04.2023г.; стокова разписка № [ЕГН]/08.04.2023г; КЛЕН от 08.04.2023г. и обяснения от С. Л. С..

Въз основа на изложените факти е формиран извод, че дружеството е осъществило състав на нарушение по 118, ал.1 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 6 от Наредба № Н-18/13.12.2006 г., на основание чл.186, ал.1, т.1, буква "а" и чл.187, ал.1 от ЗДДС, на дружеството е наложена ПАМ "запечатване на търговски обект" склад № 166, намиращ се в [населено място], [улица], стопанисван от „ИВЕНТО 95“ ЕООД и забрана за достъп до него за срок от 14 дни.

В заповедта са изложени мотиви за срока запечатването и целта на мярката - промяна на начина на извършване на дейността и засилване на контрола от страна на търговеца.

Против дружеството е съставен АУАН серия АН № F706132/16.05.2023г., в което е посочено нарушение на чл.118, ал.1 ЗДДС. По представената административна преписка и към датата на приключване на устните състезания по делото, се установява издадено наказателно постановление № 712556-F706132/12.07.2022г. въз основа на АУАН. С процесното НП на дружеството на основание чл.185, ал.1 от З., е наложено административно наказание имуществена санкция в размер на 800 лв.

При така установеното по фактите, съдът формира следните правни изводи:

Съгласно разпоредбата на чл. 168, ал. 1 във връзка с чл.146 от АПК съдът преценява законосъобразността на обжалвания административен акт към момента на издаването му на основанията по чл.146 АПК - дали актът е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуално правните и материално правните разпоредби по издаването му и съобразен ли е с целта на закона.

Съгласно чл. 186, ал. 3 от ЗДДС ПАМ по ал. 1 то същата разпоредба се прилага с мотивирана заповед на органа по приходите или от оправомощено от него длъжностно лице. Видно от т. 1 от Заповед № ЗЦУ-1148/25.08.2020 г. на изпълнителния директор на НАП, директорите на дирекции "Контрол" в ТД на НАП и началниците на отдели "Оперативни дейности" в дирекция "Оперативни дейности" в Главна дирекция "Фискален контрол" в Централно управление на НАП, са оправомощени да издават заповеди за налагане на ПАМ - запечатване на обект по чл. 186 от ЗДДС. В случая оспорваната заповед е издадена от началника на Отдел "Оперативни дейности" - [населено място] в Главна дирекция "Фискален контрол" при ЦУ на НАП, поради което е издадена от компетентен орган, а разпореденото със заповедта съответства на предвиденото в закона и не страда от пороци, които да обосновават нищожност.

Съобразно нормата на чл. 186, ал. 3 от ЗДДС, ПАМ се налага с мотивирана заповед,

тоест в съответствие с изискванията по чл. 59 от АПК. В случая изискванията са спазени - заповедта е издадена в писмена форма и съдържа от формална страна фактически и правни основания за издаването ѝ, в това число и разпореждане за изпълнението на ПАМ, след влизането на заповедта в сила.

При извършената служебна проверка, съдът не констатира допуснати в хода на административното производство процесуални нарушения, доколкото законодателят не предвижда специални правила. Проверката за спазване на изискванията на данъчното законодателство е извършена в присъствието на служител на дружеството, в това число по време на проверката е отпечатан отчет КЛЕН, резултатите от същата са подробно описани в Протокол серия № 0126597/08.04.2023г. няма отразени възражения по съдържанието му, подписан е от служител на дружеството, присъствал на проверката. Така адресатът на заповедта е уведомен за производството, във връзка с неиздаден касов бон за две продажби.

Заповедта обаче е постановена в нарушение на материалноправните разпоредби и в противоречие с целта на закона, поради следните съображения:

В случая не е спорно, че в търговския обект се е намирало регистрирано фискално устройство, отговарящо на изискванията на закона, изводите на органите по приходите за допуснато нарушение на чл.118 ЗДДС са потвърдени от представените отпечатания отчет при проверката (КЛЕН), данните по протокола за проверката, подписан без възражения от служител на дружеството. Също между страните по делото не се спори, че при проверката на съответната дата и час, отразени в заповедта, от контролните органи е заплатена покупка на 1,5 кг. сливи без костилка, 1 кг. фурми и 1 кг. стафиди съответно на стойност 31, 00 лева и 5, 00 лева, заплатени в брой, като служител на дружеството приема плащането, и не издава фискален касов бон от наличното в обекта и работещо фискално устройство, нито касов бон от кочан с ръчни касови бележки. Последното е квалифицирано като нарушение на задължението, регламентирано в чл.118, ал.1 ЗДДС, по което също не се спори.

Жалбоподателят претендира, че не е следвало процесната ПАМ да бъде наложена, в това число поради малозначителност на нарушението и за срок от 14-дни - поради нарушаване на принципа за пропорционалност. С разпоредбата на чл. 186, ал.1, т.1, б. „а“ е предвидена ПАМ запечатване на търговски обект и забрана за достъп до него за срок „до 30 дни“ по отношение на лице, което не издаде документ по чл.118, ал.1. Законодателят е приел, че ПАМ по чл. 186, ал. 1 от ЗДДС се прилага независимо от предвидените за същото нарушение глоби или имуществени санкции. При прилагането на ПАМ по чл. 186, ал. 1 т. 1 б. "а" ЗДДС административният орган действа в условията на обвързана компетентност. Тази преценка е обвързана и при определянето на срока на ПАМ в рамките на законоустановения максимум - органът следва вземе предвид всички факти и обстоятелства по случая, сред които и да прецени каква предвидена в закона цел следва да постигне и дали се постига с налагането на ПАМ, да спази забраната мярката да не ограничава правата на субектите в степен, надхвърляща преследваната от закона цел. За всички обстоятелства, обосновавали налагането на ПАМ за определен срок, органът следва

да изложи в заповедта конкретни мотиви.

В случая определеният срок за действието на процесната ПАМ е 14 дни при предвиден в закона 30 дни максимален срок. В мотивите на заповедта са изложени общи и бланкетни мотиви, неподкрепени с конкретни аргументи, относими към дейността на конкретното дружество и за конкретния търговски обект. Посочено е общо, че продължителността на срока е съобразена с вида дейност на обекта, както и с работното време на търговския обект, неговото местонахождение и клиентопоток, но без конкретни данни. Налагането на ПАМ се предприемало с цел да не се допускат в бъдеще нарушения от този вид. Също според органа, срокът на запечатването бил съразмерен с тежестта на извършеното деяние - "за преустановяване на лошата практика в стопанисвания търговски обект", както и с необходимото време за създаване на нормална организация за отчитане на търговския оборот и продажбите. Мотивите относно продължителността на срока не са конкретни и по същество, те са абстрактни с оглед липсата на съпоставимост спрямо тежестта на извършеното нарушение и последиците от него. Като общо формулирани изявления, нямат характера на същински мотиви, не съставляват правни и фактически основания относно целите на ПАМ в конкретния случай - за значимостта на охраняваните обществени отношения, тежестта на нарушението, последиците от него и необходимостта от осигуряване защита на обществения интерес и предотвратяване възможността за извършване на ново нарушение. По никакъв начин не става ясно как е определен 14-дневният срок измежду 30 дни нормативно установена възможност, кои обстоятелства са от значение и каква е тяхната тежест и как точно за нарушението – неиздадени фискални бонове от 31 лева, съответно от 5 лева, е преценено, че 14 дни е подходящ срок.

Така определената продължителност на срока на процесната ПАМ не е съобразена с целта на закона и на принципа за съразмерност (чл.6 АПК), приложими в производството по издаването на заповедта по чл.186, ал.3 ЗДДС, доколкото в този закон не е предвидено друго и на основание чл.2, ал.1 АПК. При издаване на ЗПАМ като процесната следва императивно да се спазва принципът на съразмерност по смисъла на чл. 6, ал. 5 АПК като административните органи следва да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел. Административният орган е издал индивидуален административен акт без да извърши преценка за наличието на баланс между личните и обществени интереси, посочил е бланкетно обществен интерес от налагането ѝ. В случая съразмерността на мярката, преценена на базата на всички данни за конкуренция между лични и обществени интереси, е нарушена. При съпоставка на стойността на покупките, за които не са издадени фискални бонове, спрямо срока на мярката по ЗПАМ, то 14 дни е несъразмерен срок, доколкото би лишил търговеца от приходи значително повече от неотчетените суми и евентуално произтичащите от тях данъци. Така в този срок дружеството би загубило значително повече приходи, съответно държавата данъчни приходи. Така с процесната ПАМ е възможно да се надвиши дори размера на предвидената в закона административна санкция по чл.185, ал.1 и ал.2 ЗДДС за същото нарушение. Постановеният със заповедта размер на срока за налагането ѝ не е обоснован от гледна точка на този баланс, като се засягат права и законни интереси на адресата в по-голяма степен от най-необходимото за целта, за

която тя се налага. Процесната ПАМ има санкционен, а не превантивен характер, което нахвърля границите на целта, определена от закона, за която по принцип следва да се налагат такива ограничения - чл.22, ал.2 ЗАНН.

Налагането на процесната ПАМ е несъразмерно и от гледна точка на съставения за същото нарушение АУАН. За процесното нарушение на чл.118, ал.1 ЗДДС, изразяващо се в неиздаване на фискални бонове за извършени продажби на стойност 31 лева, съответно 5 лева, е образувано административно наказателно производство по реда на чл. 36, ал. 1 от ЗАНН, посредством съставянето срещу дружеството на АУАН серия АН № F706132 от 16.05.2023г., и издаденото въз основа на него НП, в което изрично е посочено, че е допуснато нарушение на чл. 118, ал.1 ЗДДС.

Посоченото обстоятелство, с оглед даденото тълкуване от Съда на Европейския съюз (Съда на ЕС) на чл. 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данък върху добавената стойност и член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз (Хартата) в решението от 04.05.2023 г. по дело C-97/21, съставлява самостоятелно и напълно достатъчно основание да се приеме, че оспорената заповед е издадена в нарушение на целта на закона, независимо от изложените по-горе съображения за немотивираност на срока на ПАМ. Това е така, тъй като съответствието на ПАМ по чл.186, ал.1 ЗДДС с правото на ЕС е разгледано и дадено тълкуване в посоченото решение по преюдициално дело C-97/21 на Съда на ЕС, като според диспозитива на решението: "Член 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и член 50 от Хартата на основните права на Европейския съюз трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за едно и също изпълнение на данъчно задължение и след провеждане на отделни и самостоятелни производства на данъчнозадължено лице може да бъде наложена мярка имуществена санкция и мярка запечатване на търговски обект, които подлежат на обжалване пред различни съдилища, доколкото посочената правна уредба не осигурява координиране на производствата, позволяващо да се сведе до стриктно необходимото допълнителната тежест от кумулирането на посочените мерки, и не позволява да се гарантира, че тежестта на всички наложени санкции съответства на тежестта на разглежданото нарушение."

Освен това, независимо че задължението по чл.118, ал.1 ЗДДС е относимо към регистрирани и нерегистрирани по този закон данъчнозадължени лица, следва да се посочи, че във фискалните отчети административната преписка е видно, че в случая дружеството начислява ДДС. Също видно от мотивите на цитираното решение на СЕС, ПАМ като процесната следва да бъде съобразена с изискването да не надхвърля необходимото за постигане на преследваните от закона цели - точки 56 и 57 от решението. ПАМ по чл.186, ал.1 ЗДДС е допълнителна тежест, която, преценена с оглед инициираното срещу търговеца административно-наказателно производство, надхвърля тежестта на извършеното нарушение по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС и е в противоречие с изискванията на принципа за пропорционалност (по арг. от точки 56, 57 и 62 от решението на СЕС). Ограничението на основното право по чл. 50 от Хартата на основните права на ЕС е допустимо, ако е необходимо за постигането на легитимни цели (осигуряване събирането на ДДС). Прилагането на санкционни мерки в областта на ДДС съставлява прилагане на правото на Съюза по

смисъла на член 51, параграф 1 от Хартата, на членове 2 и 273 от Директива 2006/112/ЕО, тези мерки следва да бъдат съобразени с изискването да не надхвърлят необходимото за постигане на преследваните от законодателството цели. Кумулирането на мярката по чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" от ЗДДС с инициране на административно наказателно производство срещу дружеството-жалбоподател за налагане на имуществена санкция по чл. 185, ал. 1 от ЗДДС за нарушението по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС (нерегистрирана продажба) не зачита правото по чл. 50 от Хартата на основните права на ЕС, от една страна, а от друга страна - е непропорционално.

На основание даденото тълкуване от СЕС, следва да се приеме спрямо фактите в казуса по делото - при две покупки на стойност 31 лева, съответно 5 лева, за които не са издадени фискални бонове, запечатването на търговския обект за 14 дни съставлява мярка, която създава ограничения за дейността на търговеца, несъразмерни на поставената цел - правилното определяне на дължимите данъци. Запечатването на търговския обект при посочените обстоятелства, наред с инициране на административно наказателно производство, в рамките на което законодателят е предвидил налагане на имуществена санкция в размер от 500 до 2000 лева, (арг. от чл. 185, ал. 1 от ЗДДС, регламентиращ административно-наказателния състав за нарушение по чл. 118, ал. 1 от ЗДДС, съответно - от 1000 лв. до 4000 лв. при повторност (чл. 185, ал. 4 от ЗДДС), не е необходимо за постигане на целта на ЗДДС, е непропорционално ограничение спрямо тежестта на нарушението. Не е от значение обстоятелството дали иницираното административно наказателно производство е приключило с влязло в сила наказателно постановление. От даденото тълкуване от Съда на ЕС, приложимо от момента на действие на разтълкувана норма, с образуване на административно наказателното производство е преклудирана възможността на органите на НАП да предприемат и действията по чл. 186, ал. 1, т. 1, б. "а" и чл. 187 от ЗДДС, доколкото производството по налагане на ПАМ е отделно от административно наказателното такова, в рамките на което е предвидено налагане на допълнителни ограничения в дейността на търговеца, наред с предвидената санкция по чл. 185 от ЗДДС за административно-наказателна отговорност, без да е налице възможност двата вида санкции да бъдат съобразени с тежестта на нарушението.

По изложените аргументи съдът намира жалбата за основателна. Оспореният административен акт е постановен при неспазване на материалния закон и в несъответствие с целта на закона поради допуснатото нарушение на принципа за пропорционалност при определянето на срока на мярката и издаването на заповедта след като е образувано административно-наказателно производство за същото нарушение, съдът следва да постанови отмяната му като незаконосъобразен.

С оглед изхода на спора на жалбоподателя се дължат разноски. Такива не са поискани своевременно, поради което съдът не дължи присъждането им.

Воден от горното Административен съд София-град, Първо отделение, 12-ти състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на „ИВЕНТО 95“ ЕООД с ЕИК[ЕИК], и седалище в [населено място], Заповед за налагане на принудителна административна мярка

№ФК-С-2146-0126597/04.05.2023г., издадена от С. С., началник на отдел "Оперативни дейности" С. в ГД "Фискален контрол" при ЦУ на НАП– запечатване на търговски обект склад № 166, стопанисван от дружеството и забрана за достъп до него за срок от 14 дни, на основание чл.186, ал.1, т.1, б."а" ЗДДС и чл.187, ал.1 ЗДДС.

Решението може да бъде обжалвано пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщението.

Съдия: